ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10850.900816/2013-19

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	10850.900816/2013-19
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2201-003.900 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	13 de setembro de 2017
Matéria	GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO Ssocietária
Recorrente	ELIANA ZANCANER CASTILHO
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2006

IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DECRETO-LEI 1.510/76. DIREITO ADQUIRIDO APENAS AO TITULAR. NÃO TRANSFERÍVEL PELA VIA DA SUCESSÃO.

A isenção de Imposto de Renda sobre o ganho de capital decorrente da alienação de participação societária adquirida sob o Decreto-lei 1.510/76 e negociada após cinco anos da data de aquisição, na vigência da Lei 7.713/88, é direito personalíssimo, não se transferindo ao herdeiro em caso de morte do titular.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo e Dione Jesabel Wasilewski. Vencidos os Conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz e José Alfredo Duarte Filho, que davam provimento ao recurso. A Conselheira Dione Jesabel Wasilewski manifestou a intenção de apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

Acórdão formalizado sem a Declaração de Voto, por não apresentação dentro do prazo regimental.

EDITADO EM: 25/10/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Daniel Melo Mendes Bezerra, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 665/697, interposto contra decisão da DRJ em Fortaleza/CE, de fls. 139/148, a qual julgou improcedente a manifestação de inconformidade da ora RECORRENTE pelo indeferimento do pedido de restituição de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF no valor de R$ 164.717,49 pago sobre o ganho de capital apurado a título de alienação de participação societária.

A RECORRENTE apresentou sua Manifestação de Inconformidade de fls. 07/24 em 14/05/2013. Em apertada síntese, afirma que em 29/01/2004, houve a alienação da participação societária na Usina São Domingos por parte do Espólio do Sr. Aurélio Zancaner (seu pai, falecido em 02/09/2000). Tal operação foi realizada por meio de uma entrada e mais 7 parcelas semestrais, estas pagas entre julho de 2004 e julho de 2007.

Ocorre que, no entendimento da RECORRENTE, o ganho de capital em questão não estava sujeito à incidência do IRPF, por força da isenção prevista no artigo 40, "d", do Decreto-Lei n° 1.510/76. Afirma possuir o conhecimento de que tal regra foi revogada pela Lei n° 7.713/88, no entanto, argumenta ter direito adquirido à isenção de IRPF na operação de alienação integral de participação societária, pois, à época da revogação do Decreto-lei nº 1.510/76, já havia sido cumprido o requisito exigido para o seu gozo, qual seja, a manutenção da propriedade de participação societária pelo prazo de 05 (cinco) anos contados de sua subscrição ou aquisição. Assim, o direito à isenção teria sido adquirido já no ano de 1982, enquanto que a revogação do Decreto-lei se deu tão somente em 01/01/1989.

Após a morte de seu pai, a Recorrente e sua irmã herdaram, cada uma, metade dos bens do *de cujus*, nos termos do Formal de Partilha.

Durante o período de pagamento das parcelas decorrentes da alienação da participação societária, houve a conclusão do processo de inventário do Sr. Aurélio Zancaner tendo havido trânsito em julgado da sentença em 29/09/2005. Assim, da 4ª parcela em diante, os pagamentos passaram a ocorrer não mais para o Espólio do *de cujus*, mas diretamente para as herdeiras, no montante de 50% para cada.

A restituição pleiteada no presente caso (R$ 164.717,49) refere-se ao valor do IRPF recolhido, já em nome da RECORRENTE, quando do recebimento da 5ª e da 6ª parcela

do pagamento devido pela alienação da participação societária (datadas de 15/07/2006 e 15/11/2006, respectivamente).

Quando da apreciação do caso, a DRJ de Fortaleza/CE julgou improcedente a manifestação de inconformidade e, por consequência, o pedido eletrônico de restituição formulado pela interessada, referente ao PER/DCOMP nº 01609.38548.270710.2.2.04-4532 (acórdão às fls. 139/148).

Tal decisão, em síntese, fundou-se na argumentação de que a isenção pleiteada pela contribuinte poderia ser revogada a qualquer tempo, uma vez que não estaria configurada a existência de direito adquirido à isenção de IRPF nos ganhos de capital decorrentes da alienação de participações societárias adquiridas antes da Lei n° 7.713/88.

Considerou, por outro lado, que mesmo que se entendesse pela existência de direito adquirido, caberia, ainda, a averiguação sobre o requisito de permanência da participação societária alienada no patrimônio pelo prazo de 05 (cinco) anos durante a vigência do Decreto-lei nº 1.510/1976. Por fim, pontuou que a RECORRENTE não teria legitimidade para pleitear o direito à restituição, pois a ela caberia apenas 50% da parcela, sendo os outros 50% correspondentes à parte da outra herdeira.

É o que depreende de sua ementa, colacionada abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2007

ISENÇÃO CONDICIONADA. PRAZO INDETERMINADO. LEI CONCESSORA. REVOGAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Somente a isenção condicionada concedida por prazo certo torna irrevogável a lei concessora do benefício fiscal. A isenção sob condição onerosa concedida por prazo indeterminado permite a revogação da lei concessora do benefício fiscal por ato legal que lhe sobrevenha.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. INEXISTÊNCIA DE DIREITO ADQUIRIDO. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

A isenção prevista no art. 4o do Decreto-lei no 1.510, de 1976, foi expressamente revogada pelo art. 58 da Lei no 7.713, de 1988, sendo, portanto, inaplicável a alienações ocorridas a partir da entrada em vigor da lei revogadora em 1o de janeiro de 1989, inexistindo direito adquirido a regime jurídico.

ISENÇÃO CONDICIONADA. PROVA DE ATENDIMENTO. ÔNUS.

Cabe ao interessado no benefício fiscal fazer prova do atendimento da condição exigida pela lei concessora da isenção.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. LEGITIMIDADE.

Tem legitimidade para pleitear a restituição de valor indevido o sujeito passivo interessado ou seu representante legal habilitado por instrumento hábil.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 12/04/2016, conforme AR de fl. 151, apresentou o recurso voluntário de fls. 665/697. Apesar de não haver chancela com a data indicativa do protocolo, verifico que o recurso foi juntado aos autos do processo em 12/05/2016, conforme atesta o termo de fl. 698. Sendo assim, é de rigor reconhecer que o mesmo foi apresentado dentro do prazo de 30 dias.

Inicialmente, requereu prioridade na tramitação do presente feito, tendo em vista possuir mais de 60 (sessenta) anos, nos termos do art. 71, §3º da Lei nº 10.741/03 – Estatuto do Idoso.

Em suas razões, em suma, reiterou os argumentos da Manifestação de Inconformidade, no sentido de ter direito adquirido à isenção de IRPF na operação de alienação integral de participação societária havida pelo Sr. Aurélio Zancaner na Usina São Domingos S/A e realizada pelo seu Espólio em 29/01/2004, pois, à época da revogação do Decreto-lei nº 1.510/76 pela Lei n° 7.713/88, já havia sido cumprido o requisito exigido pela regra isentiva.

Ressalta que tal direito, por ser patrimonial e não pessoal, integra definitivamente a herança do *de cujus*, sendo, portanto, transmitido de imediato às suas herdeiras no instante do óbito. Logo, uma vez que o Sr. Aurélio Zancaner, à época do óbito, já havia cumprido os requisitos de isenção, possuía o direito adquirido a tal, o qual teria sido transmitido à recorrente através da sucessão.

Além disso, rebate o argumento de que não há uma condição onerosa ao contribuinte que justifique a vedação da revogação do benefício da isenção a qualquer tempo. Para tanto, alega que a manutenção das cotas de participação em sociedade no patrimônio do contribuinte representa uma renúncia à possibilidade de auferir lucro com elas, o que configuraria o não usufruto de ganho imediato e certo com vistas a obter benefício maior, porém incerto. Esse fato, segundo a contribuinte, demonstra a onerosidade da isenção em tela.

Argumentou que o aumento de algumas ações durante o período de manutenção das mesmas pelo Sr. Aurélio Zancaner não se trata de aquisição de ações, mas na verdade de bonificações (capitalizações de reservas de lucros e/ou correção monetária do capital social), com o aumento do valor nominal das ações ou o aumento proporcional do número de ações. Por outro lado, esclareceu que, de fato, houve aquisição de quantidades ínfimas de ações nos anos de 1987, 1988, 1991 e 1994, e reconhece que estas parcelas não teriam direito à isenção do IRPF.

Assim, fez o cálculo às fls. 691/692 para demonstrar que tais parcelas não isentas representam apenas 5,22% do total alienado, de modo que pleiteia a restituição do valor de R$ 156.121,40 e não do valor de R$ 164.717,49.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

MÉRITO

Do direito adquirido à isenção de IRPF em alienação de participação societária

A RECORRENTE defende possuir direito adquirido à isenção de Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF sobre os lucros auferidos em operação de alienação de cotas societárias ocorrida em 2004. Para tanto, alude que o Sr. Aurélio Zancaner, *de cujus*, adquiriu as ações no período de vigência do Decreto-lei nº 1.510/76, o qual concedia o benefício fiscal, bem como que já havia cumprido o requisito exigido por tal Decreto-lei quando este fora revogado pela Lei n° 7.713/88. Como o ato jurídico já tinha se aperfeiçoado, argumenta que o direito subjetivo à isenção do IRPF incidente sobre o ganho de capital eventualmente auferido em futura alienação foi transferido à sua sucessora, ora RECORRENTE.

No entanto, entendo que não assiste razão à RECORRENTE.

Primeiramente, faz-se mister enfatizar o meu entendimento sobre o assunto, no sentido de que, após a manutenção por 05 (cinco) anos das ações em seu patrimônio durante a vigência do Decreto-lei nº 1.510/77, considera-se que o contribuinte titular possui direito adquirido para fazer gozo da isenção tributária no momento da alienação, mesmo após a revogação da regra isentiva pela Lei n° 7.713/88. Este posicionamento encontra-se consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ.

Ocorre que tal direito é personalíssimo, não podendo ser transferido aos herdeiros no momento da sucessão.

É que a regra do art. 40, "d", do Decreto-Lei n° 1.510/76 previa o seguinte:

> *Art. 40 Não incidirá o imposto de que trata o artigo 1°:*
>
> *(...)*
>
> *d) nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação.*

Ou seja, a isenção do IRPF valia tão-somente para a alienação seguinte ao período de permanência de 05 anos com a participação societária no patrimônio do contribuinte.

Ao se transferir as ações aos herdeiros pela via da sucessão *causa mortis*, tal fato jurídico já é uma alienação (mesmo que não onerosa).

Conforme o dicionário Michaelis da língua portuguesa (http://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/alienar/), o termo alienar possui a seguinte definição:

> *1. Tornar alheios determinados bens ou direitos, a título legítimo; transferir a outrem o domínio de; alhear: A revendedora alienou o carro enquanto o comprador não quitasse a dívida. O pai resolveu alienar seus bens aos filhos.*

Não diferente é a definição dada pelo dicionário Priberam (https://www.priberam.pt/dlpo/alienar):

> ***a·li·e·nar*** *- Conjugar*
>
> *(latim alieno, -are)*
>
> *verbo transitivo*
>
> *1. Transferir para domínio alheio (por venda, troca, doação, etc.).*
>
> *2. Alucinar.*
>
> *3. Malquistar.*
>
> *verbo pronominal*
>
> *4. Enlouquecer; alhear-se.*

Ou seja, a alienação é o ato pelo qual o titular transfere sua propriedade a outro interessado, podendo ser a título oneroso ou gratuito.

Sendo assim, esse ato de transferência da participação societária via herança foi a alienação acobertada pela isenção do IRPF prevista no art. 40, "d", do Decreto-Lei n° 1.510/76. O fato de a alienação não onerosa decorrente da herança não ser fato suscetível de apuração de lucro (a ensejar a apuração do IRPF) jamais pode servir de argumento para transferir o direito de isenção do art. 40, "d", do Decreto-Lei n° 1.510/76 para uma futura a alienação onerosa. Esta hipótese não foi prevista na regra isentiva, que deve ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111, II, do CTN:

> *Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*
>
> *(...)*
>
> *II - outorga de isenção;*

Esse posicionamento, vale ressaltar, foi reafirmado em recentíssima decisão do STJ, datada de 02 de maio de 2017, proferida nos autos do Agravo Interno no Recurso Especial 1.647.630/SP. Confira-se, abaixo, esta decisão, bem como decisões análogas:

> *PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE*

2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. INOCORRÊNCIA. IMPOSTO SOBRE A RENDA. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO. DECRETO-LEI N. 1.510/76. NECESSIDADE DE IMPLEMENTO DAS CONDIÇÕES ANTES DA REVOGAÇÃO. ***TRANSMISSÃO DO DIREITO AOS SUCESSORES DO TITULAR ANTERIOR DO BENEFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE****. ISENÇÃO ATRELADA À TITULARIDADE DAS AÇÕES POR CINCO ANOS. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA.*

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, in casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III - O acórdão adotou entendimento consolidado nesta Corte segundo o qual a isenção de Imposto sobre a Renda concedida pelo art. 4º, d, do Decreto-Lei n. 1.510/76, pode ser aplicada às alienações ocorridas após a sua revogação pelo art. 58 da Lei n. 7.713/88, desde que já implementada a condição da isenção antes da revogação, ***não sendo, ainda, transmissível ao sucessor do titular anterior o direito ao benefício****.*

IV - O recurso especial, interposto pelas alíneas a e/ou c do inciso III do art. 105 da Constituição da República, não merece prosperar quando o acórdão recorrido encontra-se em sintonia com a jurisprudência desta Corte, a teor da Súmula n. 83/STJ.

V - Os Agravantes não apresentam, no agravo, argumentos suficientes para desconstituir a decisão recorrida.

VI - Agravo Interno improvido.

(STJ - AgInt no REsp 1647630 SP 2017/0003422-0. Relatora: Ministra Regina Helena Costa. Data de Julgamento: 02/05/2017. Data de Publicação: 10/05/2017) – Grifos acrescidos

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA SOBRE A ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. ***ALIENAÇÃO EFETIVADA PELO HERDEIRO APÓS SUCESSÃO CAUSA MORTIS . ART. 4º, "D", DO DECRETO-LEI N. 1.510/76. INEXISTÊNCIA DE ISENÇÃO****. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO (ART. 932, IV, CPC/2015 C/C ART. 255, § 4º, II, RISTJ).*

(STJ - REsp: 1650844 SP 2017/0014712-8, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Publicação: DJ 09/05/2017) – Grifos acrescidos

Ademais, colaciona-se trecho de mais uma decisão do STJ, a qual considera que a transferência *causa mortis* já é uma alienação*, in verbis*:

"Com efeito, ficou expressamente registrado a não mais poder que o art. 4º, "b", do Decreto-Lei nº 1.510/1976, considerou como sendo alienações as transferências de ascendentes para descendentes "mortis causa". Se esse entendimento é válido para a alínea "b", também o é para a alínea "d" do mesmo art. 4º, do Decreto-Lei nº 1.510/1976. Transcrevo:

Decreto-Lei nº 1.510/1976

Art 4º Não incidirá o imposto de que trata o artigo 1º:

[...]

b) pelo espólio, nas alienações "mortis causa";

b) nas doações feitas a ascendentes ou descendentes e nas transferências "mortis causa"; (Redação dada pela Decreto-lei nº 1.579, de 1977) [...]

d) nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação. Desse modo, se houve morte, houve alienação.

Assim, a cada morte de cada ascendente, houve uma alienação para o respectivo herdeiro, de modo que o último herdeiro não completou 5 (cinco) anos na posse da ação durante a vigência do art. 4º, "d" do Decreto-Lei n. 1.579/77, pois somente a recebeu após o término da vigência do decreto isentivo."

(STJ - Edcl no REsp. nº 1.632.483/SP. Segunda Turma. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Julgado em 04.04.2017)

No caso em tela, a RECORRENTE adquiriu as mencionadas ações transmitidas por herança, em razão do óbito de seu pai, cuja participação societária foi adquirida sob a égide do Decreto-lei nº 1.517/76, tendo permanecido em seu patrimônio por mais de cinco anos. Considera-se que os requisitos para obtenção da isenção tributária foram preenchidos somente pelo *de cujus* e revestindo-se o benefício fiscal de caráter personalíssimo, incabível sua transferência para os seus descendentes, no caso a RECORRENTE.

Transferida a titularidade das ações para a sucessora *causa mortis*, não mais subsiste o requisito da titularidade para fruição do direito adquirido à isenção de Imposto de Renda sobre o lucro auferido com a alienação das ações. Conforme já exposto, o art. 111, II, do CTN, prevê que a lei acerca de outorga de isenção tributária deve ser interpretada literalmente, o que impede o reconhecimento da pretensão da RECORRENTE.

Ou seja, o fato de o então titular das ações, Sr. Aurélio Zancaner, não ter usufruído o direito adquirido à isenção de Imposto de Renda prevista na alínea 'd' do art. 4º do

Decreto-Lei nº 1.510/1976, não transfere tal isenção para sua sucessora, uma vez que o benefício está atrelado à titularidade das ações pelo prazo de cinco anos.

Importante esclarecer que, nos termos do art. 1.784 do Código Civil, a transmissão da herança ocorre no momento da morte do *de cujus*:

> *Art. 1.784. Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.*

Ou seja, conforme o princípio da Saisine, com da morte do *de cujus* a propriedade e a posse da herança são transmitidas imediatamente aos herdeiros legítimos e testamentários, independentemente da abertura do inventário. Vale lembrar que a herança é um bem indivisível até a sentença da partilha, de modo que enquanto esta não sobrevier, os herdeiros serão coproprietários do todo.

No presente caso, o Sr. Aurélio Zancaner faleceu em 02/09/2000, ao passo que a alienação da participação societária do *de cujus* na Usina São Domingos ocorreu em 29/01/2004. Deste modo, nem mesmo as parcelas recebidas pelo espólio durante a ação de inventário estariam isentas do IRPF, pois, no momento da venda, já havia ocorrido a transmissão da herança aos herdeiros (a RECORRENTE e sua irmão), não subsistindo o direito do benefício fiscal da isenção de IRPF, pois este é de natureza personalíssima.

Ante o exposto, resta claro que a RECORRENTE não possui direito adquirido à isenção do Imposto de Renda da Pessoa Física incidente sobre o ganho de capital auferido pela alienação de participação societária, vez que é sucessora do Sr. Aurélio Zancaner.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para rejeitar o direito à restituição do Imposto de Renda da Pessoa Física tributado sobre alienação de participação societária ocorrida no ano de 2004, vez que a RECORRENTE, na condição de sucessora do contribuinte, não possui direito adquirido à isenção instituída no art. 4º, alínea d, do Decreto-Lei nº 1.510/76.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator